

# Et tilbakeblikk på Bergensprosjektet med Bergensmodellen

Bergensprosjektet var et flerårig forskningsprosjekt som ble gjennomført i Bergen kommune på slutten av 1980-tallet. Ettersom prosjektet fortsatt er svært relevant for hvordan vi kan videreutvikle kommuneregnskapet, vil jeg i denne artikkelen rette et tilbakeblikk på Bergensprosjektet. Her vil jeg fokusere på den nye finansieringsanalysen – omtalt som Bergensmodellen – som ble utviklet basert på intervju med politikere og tjenestemenn i kommunen.

## INNLEDNING

Da Bergensprosjektet ble gjennomført i Bergen kommune, brukte vi som referanseramme den typen regnskapslitteratur som vi kjente til: privat regnskapslitteratur. I ettertid er jeg imidlertid blitt gjort oppmerksom på en annen type regnskapslitteratur av en tysk venn og kollega: tysk offentlig kameralregnskapslitteratur. I denne artikkelen vil jeg derfor foreta en ny analyse av Bergensmodellen som ble utviklet i Bergensprosjektet. Og denne gang vil ikke referanserammen avgrenses til privat regnskapslitteratur; den vil også omfatte offentlig kameralregnskapslitteratur.

## INNTEKTER OG UTGIFTER

Alle organisasjoner pådrar seg utgifter (i form av betalingsforpliktelser) som må finansieres av inntekter (i form av innbetalingskrav). Ifølge Mülhaupt (1987) er derfor *inntekt* og *utgift* de to hovedbegrepene i et regnskap. Ulike typer organisasjoner skaffer seg imidlertid inntekter på forskjellige måter. Private bedrifter skaffer seg inntekter gjennom markedsmessige byttetransaksjoner (dvs. kjøp/produksjon og salg av varer/tjenester). Danielsson (1977) omtaler derfor slike bedrifter som markedskoplete organisasjoner. Offentlig forvaltning, slik som statskassen og kommunekassen, skaffer seg derimot inntekter primært i form av skatt fra innbyggerne uten å gi noen direkte motytelse. Sagt med andre ord, den skaffer seg inntekter gjennom enveis pengetransaksjoner. Utgiftene påløper i ulike deler av forvaltningen, slik som skoleavdelingen og helseavdelingen, mens skatteinntektene mottas av den sentrale økonomiavdelingen. Derfor brukes budsjettet til å fordele skatteinntektene til de ulike avdelingene, slik at de

kan finansiere sine utgifter. Danielsson (1977) omtaler derfor offentlig forvaltning som en budsjettkoplet organisasjon.

I offentlig sektor finner vi også offentlige bedrifter, slik som kommunale lysverk og busselskap, i tillegg til offentlig forvaltning. Disse bedriftene finansieres av inntekter som de mottar i bytte mot tjenestelevering (strømleveranser og busstransport) til innbyggerne (strømkundene og busspassasjerene). Dette betyr at offentlige bedrifter mottar inntekter gjennom markedsmessige byttetransaksjoner og ikke gjennom enveis pengetransaksjoner. Offentlige bedrifter har følgelig flere likheter med private markedskoplete bedrifter enn med offentlig budsjettkoplet forvaltning når det gjelder tilgang på inntekter for å finansiere utgifter, og kan derfor også omtales som markeds-koplete organisasjoner.

### **Penge- og lønnsomhetsvirkninger**

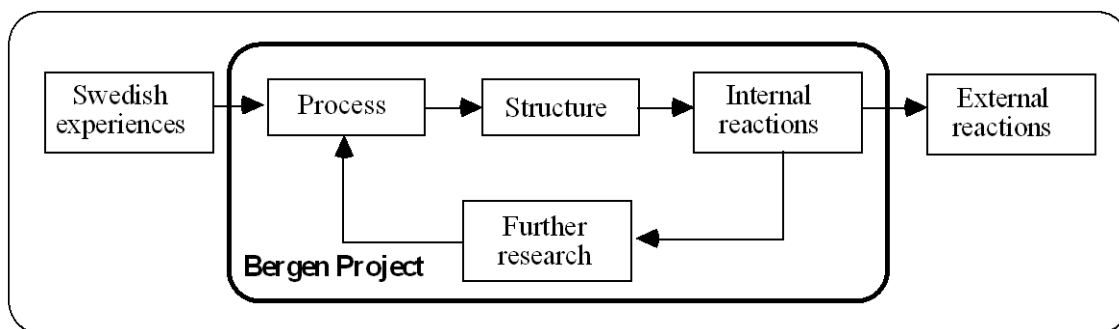
Inntektene og utgiftene til en organisasjon, referert til som påløpte inntekter og utgifter, vil alltid ha pengevirkning som påvirker organisasjonens pengebeholdning i form av pengeeiendeler minus gjeld. Inntektene og utgiftene kan imidlertid også ha lønnsomhetsvirkning som påvirker organisasjonens egenkapital i form av pengeeiendeler og ikke-pengeeiendeler minus gjeld. Ved utarbeidelse av regnskap for en bestemt periode, kan derfor inntektene og utgiftene periodiseres med henblikk på penge- eller lønnsomhetsvirkningen. Derfor står vi overfor to ulike periodiseringsprinsipper: et *pengeperiodiseringsprinsipp* og et *lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp* (se f.eks. Monsen, 2013, for flere detaljer).

I offentlig sektor (i det minste i kontinentaleuropa samt Norge) er det et grunnleggende prinsipp at en innbetalingsanordning og en utbetalingsanordning skal gis av en aktør med anordningsmyndighet (f.eks. rådmannen i en kommune). Deretter kan en innbetaling mottas og en utbetaling foretas av en annen aktør med betalingsmyndighet (f.eks. kommunekasserer). Dette medfører at vi står overfor tre alternativer når det gjelder å periodisere inntektene og utgiftene med henblikk på pengevirkningen: Inntektene og utgiftene kan periodiseres med henblikk på om de er påløpt, om de er anordnet for innbetaling og utbetaling eller om de er innbetalt og utbetalt. Disse tre alternativene reflekteres i følgende begrep: påløptprinsippet, anordningsprinsippet og kontantprinsippet.

## BERGENSPROSJEKTET

Et formål med Bergensprosjektet, som var et samarbeidsprosjekt mellom en forskergruppe ved NHH og Bergen kommune, var å utvikle og utarbeide en ny årsrapport for kommunen (kommunekassen) i samsvar med ønsker og behov til politikere og tjenestemenn i kommunen. Et annet formål var å studere prosessen med å utvikle og utarbeide den nye årsrapporten samt studere rapportens innhold og reaksjoner på rapporten. Derfor kan forskningsprosjektet beskrives som et aksjonsforskningsprosjekt, hvor forskerne studerte et sosialt system som de selv var med på å forandre (jf. Argyris *et al.*, 1985, s. 8).

Forskergruppen deltok i utvikling og utarbeiding av Bergen kommunes nye årsrapport (for 1984-86). Første versjon av årsrapporten var sterkt påvirket av årsrapporten til Uppsala kommun i Sverige. Dessuten ble de kommunale regnskapsforskriftene studert (se Mellemvik, 1987; Monsen, 1987). Intervju med kommunens toppolitikere og ledende tjenestemenn (referert til som lokale aktører) ble også gjennomført, både for å få vite deres reaksjoner på kommunens offisielle årsregnskap utarbeidet i samsvar med de kommunale regnskapsforskriftene, og for å finne ut om de eventuelt hadde ønsker for en ny årsrapport (se Monsen, 1993; Olsen, 1987). Prosessen med å utarbeide årsrapporten for 1984 påvirket strukturen på denne rapporten, inkludert rapportens innhold, noe som igjen førte til interne reaksjoner, dvs. reaksjoner fra lokale aktører. De interne reaksjonene ble analysert av forskerne, og de påvirket i neste omgang prosessen med å utarbeide etterfølgende årsrapport (for 1985) osv. Dette betyr at aksjonsforskningsprosessen kan beskrives som en stegvis prosess bestående av aksjoner og reaksjoner (se figur 1; jf. Polesie, 1981), eller som en småstegsmetode (*muddling through*; Lindblom, 1959).



**Figur 1:** Oversikt over forskningsprosessen (Kilde: Monsen, 2004, figur 1, s.15).

Etter at forskergruppen hadde deltatt i å utvikle og utarbeide de tre første årsrapportene for Bergen kommune, fortsatte kommunen å utarbeide årsrapporter på egenhånd. Aksjonsforskningsprosessen, inkludert årsrapportene samt reaksjoner på disse rapportene, har blitt studert tidligere (se Høgheim, 1992; Mellemvik, 1989; Mellemvik og Olson, 1996; Monsen, 1993; Olsen, 1990; Olson, 1987). Andre norske kommuner begynte også å utarbeide lokalt utformede årsrapporter som tillegg til sine offisielle forskriftsbaserte kommuneregnskap. Denne utviklingen kan betraktes som eksterne reaksjoner på Bergensprosjektet og er diskutert i Mellemvik og Monsen (1993).

### **BERGENSMODELLEN**

Da utviklingen av en regnskapsrapport for presentasjon i den nye årsrapporten til Bergen kommune ble påbegynt, ble det tatt utgangspunkt i den viktigste regnskapsrapporten i kommunens forskriftsbaserte årsregnskap, nemlig hovedoversikten (se vedlegg 1). Ettersom hovedoversikten i utgangspunktet representerte en pengeregnskapsrapport, burde den være enkel å forstå. Dette var imidlertid ikke tilfelle, noe som bl.a. intervjuer med kommunes toppolitikere viste (se Olsen, 1987). Derfor ble det besluttet å utvikle en ny regnskapsrapport for kommunen (kommunekassen) som viste tilgang på og bruk av finansielle midler, omtalt som finansieringsanalyse.

Det viste seg å være vanskelig å utarbeide en finansieringsanalyse med utgangspunkt i hovedoversikten. Men vi lyktes etter hvert, og den utviklede finansieringsanalysen var basert på synspunkt og ønsker som fremkom i intervjuer med kommunens toppolitikere og ledende tjenestemenn (se Monsen, 1993). Denne finansieringsanalysen, slik den ble presentert i årsrapporten for 1986, ble benevnt Bergensmodellen (se vedlegg 2). Og Bergensmodellen rapporterer påløpte inntekter og utgifter, gruppert i løpende virksomhet, investeringsvirksomhet og finansieringsvirksomhet. I tillegg til regnskapstall for de tre siste årene, rapporteres også budsjettall samt avvik mellom budsjett og regnskap for siste år.

### **FINANSIERINGSANALYSE**

I privat sektor brukes kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode til å utarbeide et lønnsomhetsregnskap med følgende to regnskapsrapporter: balanseregnskap og

lønnsomhetsresultatregnskap Ettersom både balanseregnskapet og lønnsomhetsresultatregnskapet fokuserer på lønnsomhetsvirkningen av inntektene og utgiftene, riktignok også med et visst pengefokus i balanseregnskapet, har det opp gjennom årene vært debattert om det også bør utarbeides en tredje regnskapsrapport som viser tilgang på og bruk av finansielle midler (se f.eks. Rosen og DeCoster, 1969).

I denne debatten har det vært diskutert hvordan man bør definere finansielle midler (f.eks. som arbeidskapital eller likvide midler) samt hvordan rapporten bør utformes, enten ved bruk av en direkte eller indirekte metode (se f.eks. Rosen og DeCoster, 1969; se mer utførlig forklaring nedenfor). Dessuten har det vært diskutert hvilket navn man bør bruke på denne regnskapsrapporten. På norsk har man omtalt rapporten som finansieringsanalyse, strømningsanalyse eller kontantstrømoppstilling og på engelsk har følgende benevnelser vært brukt: *funds statement*, *statement of changes in financial position* og *cash flow statement*.

Debatten om finansieringsanalyser pågikk med varierende styrke i store deler av forrige århundre, noe som påpekes av Rosen og DeCoster (1969):

”The basic theme of this article is that needless confusion in preparing ”funds” statements in corporate annual reports still exists after a century of discussion and practice. The prime reason for this state is that a positive position has not been taken by an authoritative body.” (Rosen og DeCoster, 1969, s. 124)

I motsetning til situasjonen frem til 1970-årene, stod vi i slutten av 1980 årene (da Bergensprosjektet ble gjennomført) i en situasjon hvor et autoritativt organ – Financial Accounting Standards Board (FASB) i USA – hadde tatt standpunkt i diskusjonen om utarbeiding av finansieringsanalyser. FASB har riktignok bare myndighet til å stille krav til bedrifter i USA, men FASBs regnskapsstandarter studeres også i mange andre land. Derfor ble FASBs standard for utarbeidelse av finansieringsanalyser brukt som referanseramme da Bergensmodellen ble analysert innenfor rammen av Bergensprosjektet.

Da Bergensprosjektet ble gjennomført, hadde FASB vedtatt en regnskapsstandard – ”Statement of Financial Accounting Standards No. 95: Statement of Cash Flows” (FASB, 1987; referert til som FAS 95), som gjaldt f.o.m. 15. juli 1988:

”This standard requires that a statement of cash flows classify cash receipts and payments according to whether they stem from operating, investing, or financing activities and provides definitions of each category.” (FASB, 1987, s. 5471)

Den definisjonen som ble valgt på finansielle midler var likvide midler (*cash and cash equivalents*), mens kontantstrømoppstilling (*cash flow statement*) ble valgt som betegnelse. For øvrig inndeles kontantstrømmen i tre ulike typer aktiviteter: driftsaktiviteter, investeringsaktiviteter og finansieringsaktiviteter. Og når det gjelder metode for utarbeidelse av en slik kontantstrømoppstilling, gir standarden to valg: direkte metode og indirekte metode. Et eksempel på en kontantstrømoppstilling utarbeidet ved bruk av direkte metode i samsvar med FAS 95 finnes i vedlegg 3.

Når vi bruker den direkte metoden viser vi netto kontantstrøm fra driftsaktivitetene på en direkte måte, nemlig ved å summere innbetalingene som er relatert til driftsaktivitetene og trekke fra utbetalingene som er relatert til disse aktivitetene. Når vi derimot bruker den indirekte metoden viser vi netto kontantstrøm fra driftsaktivitetene på en indirekte måte ved å ta utgangspunkt i periodens lønnsomhetsresultat i lønnsomhetsresultatregnskapet. Deretter korregerer vi for periodens lønnsomhetsinntekter og kostnadsutgifter som ikke har hatt pengevirkning. Dessuten må vi ta med inn- og utbetalinger som relaterer seg til driftsaktivitetene, selv om de ikke har hatt lønnsomhetsvirkning i regnskapsperioden.

## ANALYSE 1

I likhet med FAS 95 rapporterer BM kontantstrømmen inndelt i de tre formålene driftsaktiviteter, investeringsaktiviteter og finansieringsaktiviteter. Til forskjell fra FAS 95 som oppgir to alternative metoder for å rapportere netto kontantstrøm fra driftsaktivitetene (omtalt som direkte og indirekte metode), inneholder Bergensmodellen kun én metode som kan omtales som direkte metode (se vedlegg 2). En mindre forskjell mellom Bergensmodellen og FAS 95 finner vi i det forhold at Bergensmodellen først viser endring i arbeidskapital (definert som omløpsmidler minus kortsiktig gjeld), før overgangen fra arbeidskapitalendringen til endringen i likvide midler vises. Dette betyr riktignok at Bergensmodellen inneholder enkelte poster som ennå ikke har resultert i inn- eller utbetalinger (f.eks. økning i diverse omløpsmidler i form av fordringer og kortsiktig gjeld), men dette er poster som forventes realisert i form av inn- og utbetalinger innen kort tid.

Som en følge av Bergensmodellens likheter med FAS 95, konkluderte vi i Bergensprosjektet med at Bergensmodellen i prinsipp er lik FAS 95 (til tross for noen mindre ulikheter, slik som påpekt). Og på denne bakgrunn argumenterte vi for at Bergensmodellen er en regnskapsrapport av høy regnskapsfaglig kvalitet (se Monsen, 1993). Begrunnelsen var nettopp at Bergensmodellen i prinsipp er lik FAS 95 som er utarbeidet av FASB, og FASB er et autoritativt organ med høy regnskapsfaglig kompetanse.

### **FORVALTNINGSKAMERALISTIKK**

Forvaltningskameralistikken er utviklet for bruk i offentlig forvaltning i de tyskspråklige kontinentaleuropeiske land (Tyskland, Sveits og Østerrike; se f.eks. Monsen, 2013, for en norsk referanse). Og hovedformålet til forvaltningskameralistikken er å rapportere informasjon til bruk for demokratisk forvaltning av skatteinntekter. Dette innebærer at offentlige inntekter og utgifter skal kontrolleres på en demokratisk måte i den forstand at skatteinntektene skal brukes til å finansiere utgifter som påløper ved å følge politikernes demokratiske budsjettvedtak.

I forvaltningskameralistikken periodiseres derfor inntektene og utgiftene med henblikk på pengevirkningen (ved bruk av anordningsprinsippet) for å oppfylle fire oppgaver: (1) budsjettkontroll (sammenligning av budsjettall hentet fra budsjettet og regnskapstall hentet fra den kameralistiske kontoen; se tabell V1 i vedlegg 4), (2) innbetalings- og utbetalingskontroll (sammenligning av innbetalingsanordninger/utbetalingsanordninger, bokført i AO-kolonnene til den kameralistiske kontoen og innbetalinger/utbetalinger, bokført i V-kolonnene til denne kontoen), (3) kassekontroll (rapportering av innbetalinger og utbetalinger, bokført i V-kolonnene til den kameralistiske kontoen) og (4) rapportering av et pengeresultat (som forskjellen mellom anordnede inntekter og utgifter i form av innbetalings- og utbetalingsanordninger, bokført i AO-kolonnene til den kameralistiske kontoen).

### **ANALYSE 2**

I likhet med forvaltningskameralistikken rapporterer Bergensmodellen pengevirkningen av inntektene og utgiftene, riktignok med en mindre forskjell: I forvaltningskameralistikken rapporteres inntekter og utgifter som er anordnet for betaling (i form av anordnede inntekter og utgifter), supplert med inntekter og utgifter som er betalt (i form

av innbetalinger og utbetalinger). I Bergensmodellen rapporteres derimot inntekter og utgifter som er påløpt (i form av krav på innbetalinger og forpliktelse til utbetalinger), supplert med endringen i likvide midler (i form av kasse- og bankbeholdning). En annen likhet er at budsjettall rapporteres som sammenligningsgrunnlag for regnskapstallene innenfor både forvaltningskameralistikken og Bergensmodellen. Dette muliggjør at budsjettkontroll (i form av en sammenligning av budsjett og regnskap) kan gjennomføres.

Oppsummert kan vi konstatere at Bergensmodellen har større likheter med forvaltningskameralistikken enn med FAS 95 (se analyse 1 ovenfor): For det første rapporterer både forvaltningskameralistikken og Bergensmodellen pengevirkningen av inntektene og utgiftene *på selvstendig grunnlag* (i form av hhv. anordnede inntekter/utgifter og påløpte inntekter/utgifter). FAS 95 rapporterer derimot pengevirkningen av inntektene og utgiftene (i form av innbetalinger og utbetalinger; jf. direkte metode) som *et supplement til* balanseregnskapet og lønnsomhetsresultatregnskapet. For det andre rapporteres budsjettall i tillegg til regnskapstall innenfor rammen av både forvaltningskameralistikken og Bergensmodellen, noe som ikke er tilfelle innenfor rammen av FAS 95.

### **OPPSUMMERING OG KONKLUSJON**

I Bergensprosjektet ble Bergensmodellen analysert med utgangspunkt i privat regnskapslitteratur. Etter at jeg nå har studert tysk offentlig kameralregnskapslitteratur, mener jeg imidlertid at det er mer relevant å sammenligne Bergensmodellen med forvaltningskameralistikken (jf. kameralregnskapslitteratur) enn med FAS 95 (jf. privat regnskapslitteratur). Årsaken til dette er at Bergensmodellen er utviklet for bruk i offentlig forvaltning, noe som også er tilfelle for forvaltningskameralistikken. FAS 95 er derimot utviklet som et supplement til balanseregnskapet og lønnsomhetsresultatregnskapet for bruk i privat sektor.

Basert på en sammenligning av Bergensmodellen med forvaltningskameralistikken vil jeg fremheve følgende: Både forvaltningskameralistikken og Bergensmodellen rapporterer pengevirkningen av inntektene og utgiftene, riktignok i form av hhv. inntekter/utgifter som er anordnet for betaling (med tillegg av inntekter/utgifter som er betalt) og inntekter/utgifter som er påløpt (med tillegg av endring i likvide midler).



Dessuten sammenlignes den regnskapsmessige (virkelige) pengevirkningen av inntektene og utgiftene med den tilhørende budsjetterte (planlagte) pengevirkningen innenfor rammen av både forvaltningskameralistikken og Bergensmodellen. Dette betyr at Bergensmodellen, som er utviklet empirisk, gir *empirisk støtte* til *den regnskaps-teoretiske forvaltningskameralistikken* som sier at pengeregnskap bør utarbeides i offentlig forvaltning (se f.eks. Monsen, 2013). Jeg vil derfor gjenta konklusjonen fra Bergensprosjektet som sier at Bergensmodellen er en regnskapsrapport av høy regnskapsfaglig kvalitet. Men nå vil jeg endre referanserammen for denne konklusjonen: Jeg vil ikke lenger vise til privat regnskapslitteratur (i form av FAS 95). Derimot vil jeg vise til offentlig kameralregnskapslitteratur (i form av forvaltningskameralistikk) når jeg konkluderer med at Bergensmodellen er en regnskapsrapport av høy regnskapsfaglig kvalitet.

Avslutningsvis vil jeg fremheve at Bergensmodellen er en regnskapsrapport som er utviklet for å gi politikere og tjenestemenn i Bergen kommune den typen informasjon som de ønsker og har behov for: informasjon om pengevirkningen av kommunens (kommunekassens) påløpte inntekter og utgifter. Nærmere studier av Bergensmodellen kan derfor gi oss idéer til hvordan vi kan videreutvikle kommuneregnskapet med fokus på rapportering av kommunale inntekter for å finansiere kommunale utgifter. Regnskapsrapportering av en kommunes inntekter og utgifter på en forståelig og ønskelig måte for å tilfredsstille politikernes informasjonsbehov, er nemlig en forutsetning for politisk kontroll med de kommunale inntektene og utgiftene. Og slik politisk kontroll er i neste omgang viktig for at vårt demokrati skal fungere: Kommunenes inntekter og utgifter skal nemlig forvaltes på en demokratisk måte i samsvar med kommunale budsjett vedtatt av demokratisk valgte politikere som representanter for innbyggerne i kommunene.

## Vedlegg 1

### Bergen kommune (kommunekassen)

#### Hovedoversikt for 1984

(NOK millioner)

		Driftsutg. og -inntekter			Nybygg og nyanlegg mv.		
				Netto-			Netto-
		Utgifter	Inntekter	utgifter	Utgifter	Inntekter	utgifter
1.0	Fellesutgifter	323	328	-5	3		3
1.1	Sentraladministrasjon	120	8	112	4		4
1.2	Undervisning	555	156	399	30		30
1.3	Helsevern	160	89	71	2	4	-2
1.4	Sosial omsorg og sosial trygd	543	221	322	27	2	25
1.5	Kirker, kulturformål	100	15	85	6		6
1.6	Utbyggings- og boligformål	436	283	153	145	27	118
1.7	Kommunens forretningsdrift	64	34	30	13	3	10
1.8	Ymse formål	239	29	210	12	4	8
Sum		2.540	1.163	1.377	242	40	202
1.90	Skatter m.v.		1.250	-1.250			
1.91	Skatteutjevningssmidler		6	-6			
Overskudd på løpende utgifter/inntekter		2.540	2.419	121			
Nybygg og nyanlegg mv.		242	40	202			
Underskudd før lån og avsetninger		2.782	2.459	323			
1.92	Tidl. års regn. over-/underskudd	23	2	21			
1.93	Utlån	56	29	27			
1.94	Overførte bevilgninger	17	8	9			
1.95	Fond	78	24	54			
1.96	Lån av fondsmidler		20	-20			
1.97	Kontantbeholdningen	16	19	-3			
1.98	Eksterne lån	121	315	-194			
1.99	Årets regn. over-/underskudd		217	-217			
		3.093	3.093				

(Kilde: Monsen, 1993, tabell 5.1, s. 75.)

## Vedlegg 2

### Bergen kommune (kommunekassen)

#### Bergensmodellen

(NOK millioner)

Regnskap				Vedtatt budsjett 1986	Avvik 1986
1984	1985	1986			
			<b>Løpende virksomhet</b>		
			<i>Inntekter</i>		
1.256	1.462	1.614	Skatter	1.601	13
352	488	459	Statlige overføringer	420	39
484	575	657	Andre inntekter	614	43
			<i>Utgifter</i>		
-2.041	-2.255	-2.472	Driftsutgifter	-2.290	-182
-165	-188	-230	Renteutgifter og kurstap	-225	-5
-114	82	28	<b>A. Løpende virksomhet netto</b>	120	-92
			<b>Investeringsvirksomhet</b>		
40	39	44	Investeringsinntekter	35	9
-239	-208	-221	Investeringsutgifter	-184	-37
-199	-169	-177	<b>B. Investeringer netto</b>	-149	-28
			<b>Finansieringsvirksomhet</b>		
			<i>Innlåning</i>		
319	286	305	Nye eksterne lån	279	26
-121	-85	-54	Avdrag eksterne lån	-48	-6
			<i>Utlåning</i>		
29	38	38	Avdrag utlån	24	14
-56	-57	-58	Nye lån	-53	-5
171	182	231	<b>C. Finansieringsvirksomhet netto</b>	202	29
-142	95	82	<b>Endring i arbeidskapital (A+B+C)</b>	173	-91
			<b>ENDRING I LIKVIDE MIDLER</b>		
-142	95	82	Endring i arbeidskapital		
15	-15	-66	Endring i diverse omløpsmidler		
212	-91	102	Endring i kortsiktig gjeld		
85	-11	118	<b>Endring i likvide midler</b>		

(Kilde: Monsen, 1993, vedlegg 4, s. 253.)

## Vedlegg 3

### FAS 95: Statement of Cash Flows (direct method)

#### COMPANY M CONSOLIDATED STATEMENT OF CASH FLOWS FOR THE YEAR ENDED DECEMBER 31, 19X1

Increase (Decrease) in Cash and Cash Equivalents

**Cash flows from operating activities:**

Cash received from customers	\$13,850
Cash paid to suppliers and employees	(12,000)
Dividends received from affiliate	20
Interest received	55
Interest paid (net amount capitalized)	(220)
Income taxes paid	(325)
Insurance proceeds received	15
Cash paid to settle lawsuit for patent infringement	<u>(30)</u>
Net cash provided by operating activities	\$1,365

**Cash flows from investing activities:**

Proceeds from sale of facility	600
Payment received on note for sale of plant	150
Capital expenditures	(1,000)
Payment for purchase of Company S, net of cash acquired	<u>925</u>
Net cash used in investing activities	(1,175)

**Cash flows from financing activities:**

Net borrowing under line-of-credit agreement	300
Principal payments under capital lease obligation	(125)
Proceeds from issuance of long-term debt	400
Proceeds from issuance of common stock	500
Dividends paid	<u>(200)</u>
Net cash provided by financing activities	<u>875</u>
Net increase in cash and cash equivalents	1,065
Cash and cash equivalents at beginning of year	<u>600</u>
Cash and cash equivalents at end of year	<u>\$1,665</u>

(Kilde: Monsen, 1993, vedlegg 7, s. 262.)

## Vedlegg 4

### Forvaltningskameralistikk

Forvaltningskameralistisk enkel bokføring som brukes ved utarbeidelse av forvaltningskameralistikk, foregår på den kameralistiske enkeltsidige kontoen som består av en inntektsside og en utgiftsside. På hver av sidene finnes det fire kolonner: Rester brakt frem (RF), Anordning (AO), Virkelig utfall (V) og Rester overført (R) (se tabell V1).

	Inntekter				Utgifter			
	Rester brakt frem (RF)	An- ordning (AO)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)	Rester brakt frem (RF)	An- ordning (AO)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)
Bokføringssted								

**Tabell V1:** Den kameralistiske kontoen.

Ingen bokføring i V-kolonnen kan foretas uten en tidligere eller samtidig bokføring i AO-kolonnen (regel 1) og  $R=RF+AO-V$  (regel 2). Disse to reglene gjelder separat på den kameralistiske kontoens inntekts- og utgiftssider. Og påløpte inntekter og utgifter periodiseres i AO-kolonnene med henblikk på pengevirkningen (ved bruk av anordningsprinsippet). Dermed fremkommer periodens netto anordnet inntekt (som representerer et pengeresultat) som differansen mellom bokføringene i AO-kolonnene på inntekts- og utgiftssidene. V-kolonnen på inntektssiden inneholder periodens innbetalte inntekter (i form av innbetalinger), og V-kolonnen på utgiftssiden inneholder periodens utbetalte utgifter (i form av utbetalinger). Dermed vil periodens netto kontantinntekt (i form av netto kasseendring) fremkomme som differansen mellom bokføringene i V-kolonnene på inntekts- og utgiftssidene.

Restkolonnene (R) inneholder inntektsrester/utgiftsrester som er anordnet for innbetaling/utbetaling, men som ikke er innbetalt/utbetalt. Sagt på en annen måte: R-kolonnene representerer ufullstendige restkolonner (balansekolonner) som inneholder inntektsrester (i form av fordringer)/utgiftsrester (i form av gjeld) som det er gitt innbetalingsanordninger/utbetalingsanordninger for. Ytterligere forklaring på forvaltningskameralistisk enkel bokføring, inkludert et talleksempel, kan finnes i Monsen (2013).

## Referanser

- Argyris, C., Putnam, R. and McLain Smith, D. (1985), *Action Science* (Jossey-Bass San Francisco).
- Danielsson, A. (1977), *Företagsekonomi – en översikt* (Lund: Studentlitteratur).
- Financial Accounting Standards Board (FASB) (1987), *Statement of Financial Accounting Standards no. 95: Statement of Cash Flows*.
- Høgheim, S. (1992), *Rekneskapen i bruk. Frå talstabling til økonomisk informasjon i ein kommunal organisasjon* (Oslo: Samlaget).
- Lindblom, C. (1959), The science of «Muddling Through», *Public Administration Review*, pp. 79-88.
- Mellemvik, F. (1987), *Behandling av lån i kommunale regnskaper* (Oslo: Universitetsforlaget).
- Mellemvik, F. (1989), Kommuneregnskapets rikdom. Om regnskapets funksjoner i samspillet mellom en kommune og dens finansielle institusjoner (Norges Handelshøyskole: Doktoravhandling).
- Mellemvik, F. and Monsen, N. (1993), Divergency, Exploration and Exploitation: Development of Annual Reports in Norwegian Local Governments (Stiftelsen for samfunns- og næringslivsforskning: SNF-Working Paper No. 11).
- Mellemvik, F. og Olson, O. (red.) (1996), *Regnskap i forandring. Utvikling, spredning og bruk av kommuneregnskap* (Oslo: Cappelen Akademisk Forlag).
- Monsen, N. (1987), *Behandling av anleggsmidler i kommunale regnskaper* (Oslo: Universitetsforlaget).
- Monsen, N. (1993), *Regnskap i politikken? Om årsrapportens funksjoner for en kommune og dens toppledelse* (Bergen: Fagbokforlaget).
- Monsen, N. (2004), Developing Cameral Accounting, *Beta*, 2, pp. 8-24.
- Monsen, N. (2013), Forretningsregnskap og kameralregnskap: En sammenligning med henblikk på bruk i offentlig sektor (Norges Handelshøyskole: Rapport, 6. utgave).
- Mülhaupt, L. (1987), *Theorie und Praxis des öffentlichen Rechnungswesens in der Bundesrepublik Deutschland* (Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft).
- Olsen, R.H. (1987), *Regnskap i maktssenteret - en studie av kommunalråders holdning til det tradisjonelle kommunale årsoppgjøret* (Oslo: Universitetsforlaget).
- Olsen, R.H. (1990), Årsrapportering og politikk. Konsekvenser av brukerorientert forandring av årsrapporteringen i Bergen kommune (Norges Handelshøyskole: Doktoravhandling).
- Olson, O. (red.) (1987), *Kommunal årsrapportering - om utviklingen til nå og et alternativ* (Oslo: Bedriftsøkonomens forlag).
- Polesie, T. (1981), Action and Reaction - Decisive Factors in Developing Accounting Practice, *Scandinavian Journal of Management*, 6(2), pp. 167-174.
- Rosen, L. and DeCoster, D.T. (1969), "Funds Statements": A Historical Perspective, *The Accounting Review*, pp. 124-136.